

0-792965

На правах рукописи

Сорокин Максим Александрович



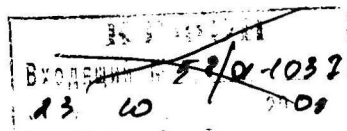
**ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В
ОРГАНИЗАЦИЯХ КОММУНАЛЬНОГО КОМПЛЕКСА**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Томск 2008



Работа выполнена в ГОУ ВПО «Томский государственный университет»

Научный руководитель - кандидат экономических наук, доцент
Черемисина Светлана Васильевна

Официальные оппоненты: - доктор экономических наук, профессор
Пронина Антонина Михайловна
кандидат экономических наук, доцент
Гальчина Ольга Николаевна

Ведущая организация: Алтайский государственный университет

Защита диссертации состоится «21» ноября 2008 г. в 10.00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 40, 5-й корпус ВГУ, экономический факультет, ауд. 225.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Воронежский государственный университет»

Автореферат разослан

«10» октября 2008 г.

Ученый секретарь

ного совета



Пожидаева Т.А.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000712653

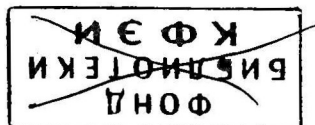
ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Коммунальный комплекс является крупнейшей сферой национальной экономики, играющий важнейшую роль в обеспечении нормальных условий жизнедеятельности. Являясь неотъемлемой частью хозяйственного комплекса страны, отрасль имеет в себе противоречия и недостатки, присущие экономике страны в целом, в том числе признаки общего кризисного состояния. Устойчивое функционирование системы жизнеобеспечения населения приобретает первостепенное значение в свете задач по стабилизации и улучшению качества жизни.

Повышение эффективности функционирования коммунального комплекса в условиях становления рыночной системы, формирование нового хозяйственного механизма и системы управления в контексте становления свойственных рыночным отношениям форм производства и реализации коммунальных услуг являются первостепенными задачами реформы отрасли, с окончанием очередного этапа которой появились новые проблемы, нуждающиеся в изучении и дальнейшей разработке.

Изменение системы общественных отношений и гражданско-правовой среды предопределило необходимость адекватной трансформации бухгалтерского учета в сфере коммунального комплекса. Вопросы методологии бухгалтерского учета коммунальных предприятий долгое время оставались практически без внимания. Актуальными становятся новые инструменты и методы работы, находящие отражение в интеграции бухгалтерского учета, планирования, контроля и экономического анализа в единую комплексную систему управленческого учета, обеспечивающую подготовку эффективных текущих и перспективных управленческих решений.

Каждый субъект хозяйственных отношений формирует информацию для принятия управленческих решений в соответствии с особенностями своей деятельности и условиями хозяйствования. В связи с этим актуальной проблемой является разработка адаптированных к отраслевым и организационным особенностям предприятия систем формирования информации о доходах, расходах и финансовых результатах, а также применение новых подходов к управлению ими.

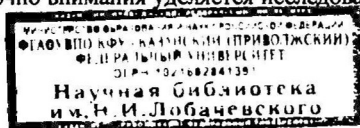


Коммунальное теплоснабжение жестко контролируется со стороны правительства и органов местного самоуправления. В этих условиях организациям требуются постоянное внимание и контроль со стороны управленческого аппарата к финансово-хозяйственной деятельности. Одним из основных путей повышения эффективности работы предприятий является создание механизма снижения затрат. Такой механизм должен обеспечить объективные стимулы ресурсосбережения, что позволит не только снизить затраты, но и определить наиболее безболезненный переход к экономически обоснованным ставкам и тарифам. В связи с этим приоритетное значение имеют управление процессом формирования себестоимости продукции, строгий учет производственных расходов и контроль использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Степень разработанности проблемы. Различные аспекты по истории развития отрасли освещены в научных трудах Л.Н. Гольцмана, Б.М. Джунь, Г.С.Козеренко, по вопросам реформирования отрасли – А.А. Дронова, И.П. Маликовой, Ф.Г. Таги-Заде, А.Н. Фатахетдиновой, Л.Н. Чернышова, А.М. Прониной, по проблемам финансового, управленческого учета и анализа – П.С. Безруких, В.А. Ерофеевой, Е.П. Кондракова, А.Д. Ларионова, В.Б. Ивашкевича, С.А. Николаевой, Я.В.Соколова, В.Ф. Паляя, В.И.Ткача, А.Д. Шеремета, О.Н. Гальчиной и других. Среди западных ученых, внесших вклад в изучение управленческого учета, можно выделить Ч. Хорнгрен, Р. Энтони, Дж. Фостер, Ж. Ришар, К. Друри и др.

Проведенный анализ научных трудов и практики организации управленческого учета на предприятиях коммунального комплекса позволил сделать вывод о том, что подходы к организации управленческого учета на предприятиях комплекса неоднозначны и в настоящее время не получили полного и системного отражения.

В частности, дискуссионными являются положения о предмете и объекте управленческого учета, что влечет за собой различия в трактовке определения управленческого учета; при всем многообразии научных разработок в области управленческого учета малоизученными остаются вопросы по организации управленческого учета с учетом отраслевых и технологических особенностей функционирования хозяйствующих субъектов. Кроме того, в работах большинства ученых-экономистов недостаточно внимания уделяется исследованию



организации учета по центрам ответственности и формирования внутренней управленческой отчетности с учетом отраслевых и технологических особенностей функционирования хозяйствующих субъектов.

Актуальность указанной проблематики, неоднозначность, дискуссионность и нерешенность многих вопросов, востребованность практикой свидетельствуют о необходимости проведения дальнейших исследований, направленных на решение теоретических и прикладных проблем развития управленческого учета на предприятиях коммунального комплекса, а также обусловили выбор темы диссертационного исследования, определили круг исследуемых вопросов, цель и задачи диссертационного исследования.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования состоит в разработке теоретических и организационно-методических положений, а также практических рекомендаций по организации системы управленческого учета на предприятиях коммунального комплекса, с учетом современных особенностей функционирования предприятий данной отрасли.

Для достижения поставленной цели в работе сформулированы следующие задачи, определившие структуру диссертации:

- дать оценку и уточнить базовые определения, сущность и содержание управленческого учета с учетом отраслевых особенностей коммунального комплекса;
- обосновать направление развития системы коммунального теплоснабжения в системе реформирования жилищно-коммунального хозяйства;
- выявить тенденции развития управленческого учета на предприятиях коммунального теплоснабжения в соответствии с монопольно ориентированным характером подотрасли;
- обосновать новые организационно-методические подходы к формированию себестоимости услуг коммунальных организаций в условиях сезонности производства и монопольного характера подотрасли;
- определить направления совершенствования измерения и оценки системы натуральных показателей производства и реализации услуг теплоснабжения;
- предложить классификацию потерь и систему учета и оценки потерь ресурсов для всех стадий производства и передачи тепловой энергии;

- раскрыть сущность организации и методики учета по центрам ответственности и предложить, на основе отраслевых особенностей, структуру организации по центрам ответственности;

- разработать методику формирования внутренней и внешней информации о затратах в коммунальном теплоснабжении для обеспечения информационной базы процесса управления и на основе данной методики предложить формы управленческой отчетности;

- предложить модель принятия управленческих решений на основе управленческой отчетности организаций коммунального теплоснабжения по уровням управления.

Предметом диссертационного исследования является совокупность теоретических, организационно-методических и практических аспектов организации и развития управленческого учета, связанных с особенностями формирования себестоимости, классификацией потерь тепловой энергии и оценки потерь ресурсов в процессах производства, передачи и потребления тепловой энергии, особенностями формирования и формами внутренней управленческой отчетности на предприятиях коммунального теплоснабжения, а также по составу и содержанию системы натуральных показателей производства и реализации услуг коммунального теплоснабжения.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» паспорта специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика, пункта 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей».

Объектом диссертационного исследования является сформировавшаяся на сегодняшний день практика управленческого учета в коммерческих организациях, оказывающих услуги в области коммунального теплоснабжения. Наиболее детальному исследованию были подвергнуты следующие предприятия коммунального комплекса Томской области, оказывающие услуги по теплоснабжению: ЗАО «ВИГК», ООО «Тепло», ООО «ТеплоСервис».

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической и методологической основой диссертации является применение объективных принципов и методов научного познания, использование положений

теории бухгалтерского учета, статистической науки. В процессе исследования проблем по избранной теме диссертант опирался на фундаментальную и специальную литературу отечественных и зарубежных авторов, законодательные и нормативные акты, регламентирующие деятельность субъектов хозяйствования, практику управленческого и бухгалтерского учета, внутреннюю отчетность предприятий коммунального комплекса, разработки ведущих производителей бухгалтерского программного обеспечения, документы справочного характера по бухгалтерскому учету, налогообложению и составлению отчетности организациями, публикации по проблематике исследования в тематических страницах Интернет.

В процессе исследования использовались такие общенаучные методы познания, как анализ и синтез, системность и комплексность, дедукция и индукция, абстракция, сравнение и логическое обобщение, а также экономико-статистические методы обработки информации, такие как расчет абсолютных, относительных и средних величин, методы выборочного исследования и метод группировок. Для получения и обоснования основных положений диссертационной работы применялись исторический, системный, комплексный и абстрактно-логический подходы.

Методика исследования основывалась на изучении, обобщении, систематизации и критической оценке полученных знаний в области отечественной и зарубежной теории и практики бухгалтерского управленческого учета; разработке и обосновании отдельных концептуальных положений диссертационной работы, построении и использовании конкретных моделей, анализе, апробации и практической реализации полученных выводов и результатов посредством внедрения на объектах исследования.

Научная новизна проведенного исследования состоит в разработке теоретических и организационно-методических положений по организации системы управленческого учета, имеющих существенное значение для принятия оперативных управленческих решений на предприятиях коммунально-теплоснабжения.

Приращение научного знания, полученное в диссертации, представлено следующими элементами, выносимыми на защиту:

сформулировано авторское определение «управленческий учет в коммунальном комплексе», отличающееся от существующего наличием отраслевых факторов (монопольный характер подотрасли и технологические особенности выпускаемой продукции), позволяющих использовать элементы управленческого учета в целях управления не только всем предприятием, но и его структурными подразделениями и сегментами бизнеса с учетом отраслевых особенностей;

обоснованы и определены направления развития управленческого учета в организациях коммунального комплекса, в условиях реформирования отрасли и соответствующие ее монопольному характеру, которые показали: наличие значительных неиспользованных резервов совершенствования информационной системы; ориентация на получение и анализ информации о натуральных показателях и качественных характеристиках оказанных услуг;

предложены организационно-методические подходы к формированию себестоимости услуг коммунальных организаций, которые содержат условия сезонности и монопольного характера подотрасли, а также детализацию формирования себестоимости по центрам ответственности;

предложены рекомендации по совершенствованию состава и содержания системы натуральных показателей производства и реализации услуг коммунального теплоснабжения, особенностью которых является обязательное наличие договорных и качественных характеристик;

разработаны методические рекомендации по классификации потерь, а также системы учета и оценки потерь ресурсов в процессах производства, передачи и потребления тепловой энергии, которые отличаются от ранее существующих их комплексной оценкой;

на основе обобщения опыта формирования внутренней отчетности предприятий коммунального комплекса разработаны методика формирования и формы управленческой отчетности для коммунального теплоснабжения, отличающиеся выделением натуральных показателей и фиксацией отклонений, в совокупности со стоимостными показателями. Разработанная методика позволяет составить модель принятия управленческих решений на предприятиях коммунального теплоснабжения, позволяющая оперативно управлять организацией по сегментам бизнеса.

Практическая значимость исследования. Практическая значимость заключается в том, что основные положения, выводы, рекомендации и практическая реализация результатов исследования дают возможность использовать их для совершенствования применяемой методики управленческого учета на предприятиях коммунального комплекса и формирования более ёмкой информационной базы по сравнению с существующей, для оперативного управления затратами.

Наиболее значимыми для практики являются следующие результаты диссертационного исследования: рекомендации по совершенствованию состава и содержания системы показателей производства и реализации услуг коммунального теплоснабжения; методические рекомендации по классификации потерь, а также системы учета и оценки потерь ресурсов в процессах производства, передачи и потребления тепловой энергии; методика формирования и новые формы управленческой отчетности для коммунального теплоснабжения.

Изложенные в работе положения расширяют представления об управленческом учете, как об основополагающей составляющей учетного процесса предприятия, наряду с бухгалтерским и финансовым учетом.

Результаты проведенного исследования могут быть использованы в учебном процессе, в специальных курсах «Управленческий учет», «Управленческий анализ», а также при разработке инструкций по функционированию управленческого учета в организациях, оказывающих услуги по коммунальному теплоснабжению.

Апробация и внедрение результатов исследования. Отдельные разработанные организационно-методические положения и практические рекомендации (система показателей производства и реализации услуг коммунального теплоснабжения, формы внутренней управленческой отчетности, система учета и оценки потерь ресурсов в процессах производства, передачи и потребления тепловой энергии) внедрены в деятельность предприятий коммунального комплекса Томской области: ЗАО «ВИГК», ООО «Тепло», ООО «ТеплоСервис».

Основные положения и результаты диссертационного исследования докладывались на научно-практических конференциях и методических семинарах профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспи-

рантов Томского государственного университета, проводимых в 2005-2008 гг., а также на Международной научно-практической конференции в Воронежском государственном университете в 2008 г.

Основные результаты исследования диссертационной работы используются в учебном процессе экономического факультета Томского государственного университета для студентов по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» при чтении лекций и проведении семинарских занятий по дисциплинам «Бухгалтерское дело», «Управленческий учет», «Бухгалтерский финансовый учет», «Бюджетирование деятельности предприятия».

Публикации результатов исследования. По теме диссертационного исследования опубликовано 7 печатных работ общим объемом 2,6 п.л.

Объем и структура работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, включающих 16 таблиц, 16 рисунков, заключения, списка использованной литературы, включающего 181 наименование и 26 приложений. Работа изложена на 180 страницах компьютерного текста.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационного исследования; сформулированы ее цель и задачи, определены предмет и объект исследования; раскрыты теоретическая и методологическая основы работы, охарактеризованы элементы научной новизны, выносимые на защиту, их практическая значимость и апробация результатов исследования.

В первой главе «Теоретические аспекты управленческого учета и их отраслевая специфика» на основе анализа разных определений термина «управленческий учет» нами сформулировано определение «управленческий учет в коммунальном комплексе»; систематизированы научные взгляды ученых относительно сущности и содержания управленческого учета; обоснованы направления развития управленческого учета в организациях коммунального комплекса в условиях реформирования отрасли; проведена оценка уровня развития управленческого учета на современном этапе в организациях коммунального комплекса; определены приоритетные направления развития управленческого учета на предприятиях отрасли; предложена классификация факторов, определяющих организацию управленческого учета, с выделением особенностей их проявления в коммунальном комплексе и дана оцен-

ка важности этих факторов для организации управленческого учета в организациях данного сектора экономики.

Во второй главе «Организационно-методические аспекты управленческого учета и тенденции их развития в коммунальном комплексе» предложены новые организационно-методические подходы к формированию себестоимости услуг коммунальных организаций и сформулирована расширенная система натуральных показателей, характеризующая оказание услуг по производству и передаче теплоэнергии; даны методические рекомендации по классификации потерь, а также предложены системы учета и оценки потерь ресурсов в процессах производства, передачи и потребления тепловой энергии; на основе отраслевых особенностей определена структура организации по центрам ответственности.

В третьей главе «Состав и структура управленческой отчетности в организациях коммунального комплекса» предложена методика формирования и формы управленческой отчетности для коммунального теплоснабжения, которая позволяет оперативно управлять организацией по сегментам бизнеса; построена модель принятия управленческих решений на основе управленческой отчетности организаций коммунального теплоснабжения по уровням управления.

В заключении обобщены основные положения диссертационного исследования, дана оценка степени выполнения цели и задач работы, сформулированы выводы и предложения, направленные на внедрение и совершенствование управленческого учета в организациях коммунального комплекса.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. На основе систематизации взглядов, касающихся определения «управленческий учет», сформулировано авторское отраслевое определение «управленческий учет в коммунальном комплексе» с учетом особенностей и характера бизнеса коммунального комплекса.

В результате анализа разных определений управленческого учета автором сделан вывод о необходимости группировки имеющихся дефиниций управленческого учета в зависимости от сущностных его характеристик.

Все позиции в обобщенном виде представляются следующим образом:

- 1) управленческий учет – это подсистема бухгалтерского учета, информация которой используется для управления и контроля за деятельностью последней (А. Шерemet, Н. Кондраков, М. Вахрушина, В. Ивашкевич, С. Николаева, С. Шапигузов);
- 2) управленческий учет представляет собой интегрированную систему учета, нормирования, планирования, контроля и анализа с целью формирования информации для принятия управленческих решений (Т. Карпова, В. Палий);
- 3) управленческий учет представляет собой производственный учет и калькулирование себестоимости продукции в системе бухгалтерского учета, информация которого используется для управления предприятием (П. Безруких, С. Стуков).

Многовариантность определений управленческого учета объясняется отсутствием конкретизации объектов управленческого учета, их характеристики. Для подтверждения этого вывода приведем определение управленческого учета, предлагаемое проектом «Методических рекомендаций по организации и ведению управленческого учета», разработанным Минэкономразвития России: «Под управленческим учетом понимается процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой и производственной информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения».

Управленческий учет как социально-экономическое явление постоянно развивается: расширяются его функции, увеличивается набор решаемых им задач, разнообразнее становятся применяемые им методы. С развитием управленческого учета увеличилось и число выполняемых им функций. На первом этапе своего развития управленческий учет выполнял функции собственно учета (сбор, регистрация и систематизация информации об уже свершившихся фактах и явлениях), контроля и бюджетирования (т.е. текущего планирования затрат). В настоящее время с полным основанием можно сказать, что управленческий учет выполняет также функции стратегического планирования, нормирования и анализа. Значительно расширился также состав объектов управленческого учета. Помимо результатов и затрат, это бу-

дут все те объекты информации, которые необходимы менеджерам для принятия как оперативных, так и стратегических управленческих решений.

Таким образом, можно сделать вывод, что основной тенденцией развития управленческого учета является расширение сферы его действия в информационном поле предприятия.

Исходя из выше сказанного, диссертантом предложено следующее понятие управленческого учета. *Под управленческим учетом в коммунальном комплексе следует понимать наблюдение, измерение, оценку, регистрацию, обработку, систематизацию и передачу информации преимущественно о результатах и затратах, а также качественных характеристиках выпускаемой продукции в интегрированной системе учета с целью формирования достаточной информационной базы внутренним и внешним заинтересованным пользователям, для оперативного и стратегического управления как предприятием в целом, так и его структурными подразделениями и сегментами его бизнеса.*

Переход на рыночные отношения объективно сопровождался изменением состава пользователей финансовой информации. На современном этапе выделяют две больших группы заинтересованных потребителей бухгалтерской информации: внутренние и внешние (с прямым и косвенным финансовым интересом). К внутренним пользователям рекомендуется относить: совет директоров, высший управленческий персонал, менеджеров, руководителей и специалистов подразделений. К пользователям с прямым финансовым интересом причисляются сегодняшние или потенциальные инвесторы, банки, поставщики основных средств и производственных запасов и другие кредиторы. Пользователи с косвенным финансовым интересом представлены специалистами налоговых органов, казначейства, КРУ, аудиторских фирм, внебюджетных фондов, фондов социального страхования, органов, уполномоченных управлять государственным и муниципальным имуществом, органов планирования экономики, фондовых бирж.

Нам представляется необходимым дополнительно разделить внешних пользователей по возможности доступа к учетной информации. Так, группа внешних пользователей с «ограниченным» доступом принимает решения на базе внешней финансовой отчетности, в то время как пользователи с расши-

ренным доступом используют всю информацию, формируемую в организации. Приведем структуру внешних пользователей информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, применительно к предприятиям коммунального комплекса, которая представлена в табл. 1.

Таблица 1

Классификация внешних пользователей финансовой информации

Группа внешних пользователей по финансовым интересам	Степень доступа к информации	
	с ограниченным доступом	с расширенным доступом
А	Б	В
с прямым финансовым интересом	<ul style="list-style-type: none"> • поставщики • потребители • инвесторы 	Собственники
с косвенным финансовым интересом	органы государственной статистики	<ul style="list-style-type: none"> • местные органы исполнительной власти • органы антимонопольного регулирования • налоговые органы • казначейство • КРУ • экспертные организации

2. Обоснованы и определены направления развития управленческого учета в организациях коммунального комплекса в условиях реформирования отрасли и соответствующие ее монопольному характеру.

По результатам общего обзора специфики бухгалтерского учета предприятий коммунального комплекса, можно выделить основные направления совершенствования системы бухгалтерского учета, контроля и анализа, призванные обеспечить информационную поддержку реформированию коммунального комплекса:

1. Обоснование натуральных показателей. Оценка степени их достаточности и влияния на формирование конечного финансового результата. Разработка классификации, способов оценки и методики учета потерь.
2. Пересмотр типовой классификации затрат по различным основаниям для обеспечения информационной базы процесса управления.
3. Увеличение роли сметного планирования и контроля за формированием издержек (постановка системы бюджетирования и учета затрат по

отклонениям). Сглаживание влияния фактора постоянных расходов при сезонном характере реализации услуг теплоснабжения на финансовый результат («справедливое» распределение затрат по отчетным периодам).

4. Повышение оперативности принятия управленческих решений на основе данных о неполной себестоимости, определенной по системе «директ-костинг».

5. Коммерциализация деятельности естественных монополистов в коммунальном комплексе, в том числе путем пересмотра оценки услуг через систему тарифов.

6. Разработка порядка формирования показателя выручки при различных системах ее начисления с учетом всех источников финансирования.

Производство теплоты представляет собой процесс превращения одного вида энергии в другой: потенциальной энергии топлива в тепловую энергию. Передача энергии осуществляется с применением жидкого, твердого или газообразного носителя от источника производства до источника потребления. Сами же системы теплоснабжения являются сложными инженерными сооружениями, отдельные звенья которых (источники теплоты, тепловые сети, тепловые пункты, системы теплоснабжения) жестко взаимосвязаны с технологическими режимами выработки, транспортировки и распределения теплоты. Сложность обеспечения оптимальных режимов в системах теплоснабжения связана с отличительными особенностями характеристик тепловых сетей по сравнению с другими инженерными сооружениями (газовыми, электрическими, водопроводными).

Предприятия коммунального комплекса предоставляют продукцию, которая характеризуется следующими особенностями: во-первых, является товаром, имеющим определенные потребительские свойства; во-вторых, это услуга, включающая в свой состав полный цикл работ, обеспечивающий конечный результат - реализацию услуги непосредственно потребителю, независимо от того, выполняются все работы по производству и реализации услуги одним предприятием или отдельные виды работ поручаются генеральным подрядчикам другого предприятия или частным фирмам.

Проведенное исследование организации учета затрат предприятий теплоснабжения Томской области, показало, что система бухгалтерского учета этих предприятий ориентирована в первую очередь на:

- формирование и предоставление финансовой отчетности в налоговые органы;
- формирование и предоставление финансовой отчетности в органы, устанавливающие тарифы (Региональная энергетическая комиссия Администрации Томской области) на услуги коммунального комплекса.

На организацию управленческого учета оказывают влияние внутренние факторы и факторы внешней среды. Следует отметить, что специалисты чаще выделяют именно внутренние факторы в качестве основы существования той или иной формы организации управленческого учета на предприятии. Автором на основе анализа публикаций и с учетом отраслевых специфик разработана комплексная система классификации факторов, влияющих на организацию управленческого учета, которая представлена на рис. 1.

В ходе исследования установлено, что основными факторами, определяющими условия и элементы построения учетного процесса, являются следующие: 1) в части внешних – уровень развития отрасли; 2) в части внутренних – организационные и кадровые факторы, а также такие технико-технологические факторы, как состав оказываемых услуг и тип производства. Особенности проявления влияния данных факторов на конкретном предприятии должны быть учтены при разработке проекта организации (постановки) системы его управленческого учета.

3. Предложены новые организационно-методические подходы к формированию себестоимости услуг коммунальных организаций.

Для коммунальных организаций характерен многоцелевой характер управления затратами. Отдельные цели являются общими для всех российских предприятий, а именно: представление отчетной информации о себестоимости (в соответствии с национальными стандартами учета и отчетности), контроль за использованием ресурсов, стратегическое управление оптимизацией производственных затрат и повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности. К целям управления затратами, отражающим специфику для

предприятий коммунального комплекса, следует отнести учет затрат для обоснования тарифов, для представления информации местным органам самоуправления с целью контроля обоснованности расходов, для предоставления статистической информации, в том числе в Федеральное агентство по строительству и жилищно-коммунальному хозяйству, для обеспечения специализированных экспертных организаций при проведении экспертизы обоснованности формирования тарифов.

На основе проведенного исследования автор рекомендует усовершенствовать методику планирования и перейти от расчета показателей валовой себестоимости и себестоимости на единицу услуги, рассчитанных под конкретный показатель объема услуг, к бюджетному планированию и анализу. Мы согласны с тем, что данные показатели могут быть задействованы как один из источников информации с целью принятия решения о величине тарифа на перспективу. Следовательно, приоритетным направлением перестройки системы планирования в отрасли является переход от составления калькуляций себестоимости единицы полезно отпускаемой теплоэнергии, как основного документа системы планирования, к разработке оперативных бюджетов. Период бюджетирования предполагается определять: в краткосрочной перспективе - на производственный цикл (отопительный сезон); в среднесрочной перспективе - минимум на один, максимум на три календарных года; в долгосрочной перспективе - на пять лет. Степень детализации бюджетов минимизируется с удлинением охватываемого временного периода.

В работе обоснован выбор в качестве объектов учета не технологические стадии, а места возникновения расходов и центры ответственности (совпадающие с номенклатурой, используемой в процессе бюджетирования), что позволит организовать управленческий контроль за расходованием средств, а также повысить аналитичность учета, призванную обеспечивать условия для эффективного экономического анализа, имманентно присущего бухгалтерскому учету.

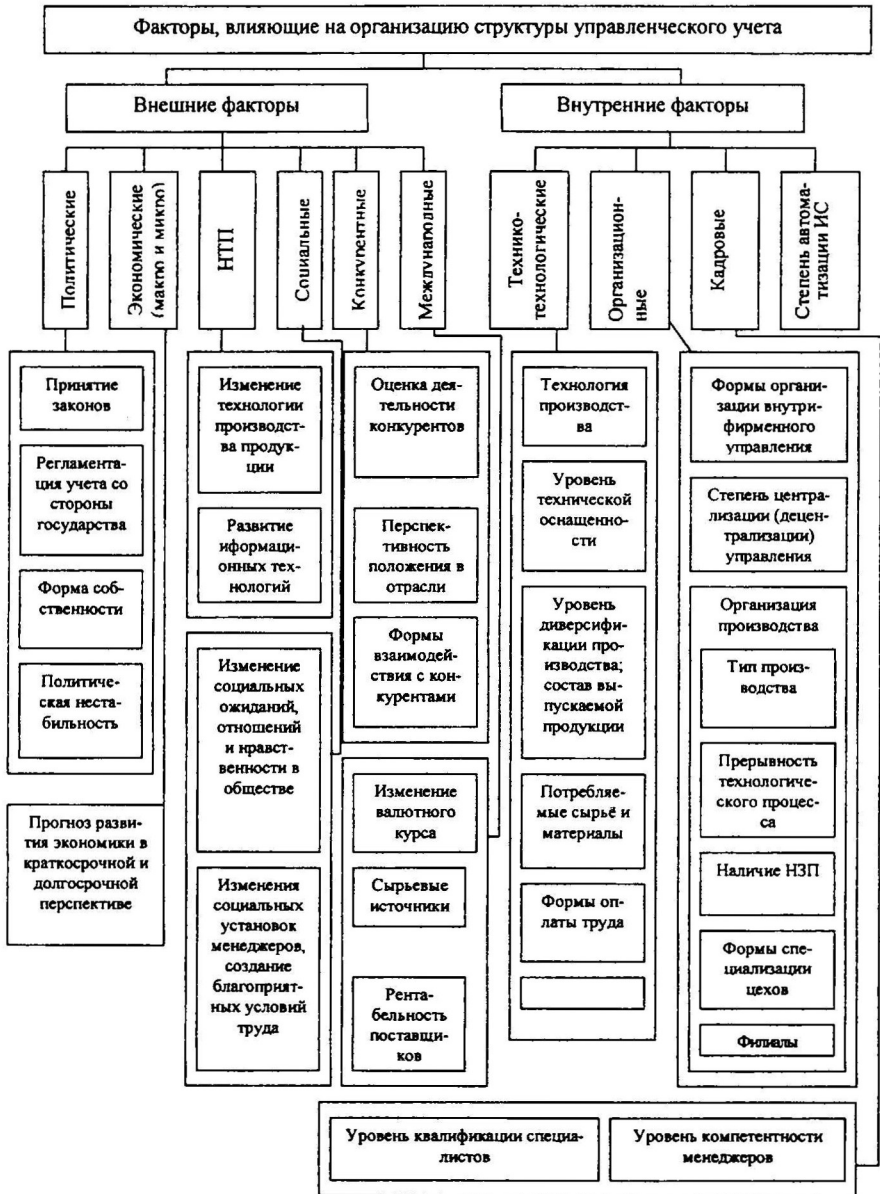


Рис. 1. Классификация факторов, влияющих на организацию управленческого учета

Расходы, производимые организацией, предлагается первоначально учитывать по элементам затрат (так как данная классификация является обязательной для всех организаций и величина расходов по элементам одна из составляющих внешней финансовой отчетности); далее по разделам «бюджета» в разрезе производственных и административных расходов; внутри них по центрам ответственности (ответственным лицам) и местам возникновения (аппарат управления, вспомогательные службы, производственные участки, котельные) в разрезе переменных и постоянных издержек.

Изучение организации учета затрат и калькулирования себестоимости услуг на предприятиях коммунального комплекса Томской области показало, что методика и техника бухгалтерского учета затрат подлежали трансформации в сторону упрощения для составления внешней отчетности (определения сальдо по счетам в соответствии с требованиями положений по бухгалтерскому учету) и налогового учета. Ни на одном из анализируемых предприятий требования существующей методики учета затрат по организации аналитического учета не выдерживаются.

Планово-экономическим отделом, расчеты которого являются базовыми при определении тарифов, ведется расчет себестоимости по статьям затрат, отличным от учитываемых в бухгалтерии. Однако содержание калькуляций, представленных планово-экономическим отделом, так же как и формируемых в бухгалтерском учете, не соответствует требованиям существующей методики учета затрат. Нами предложена и внедрена смета (бюджет) учета затрат по каждому генерирующему источнику, которая представлена в работе на примере ЗАО «ВИГК». Данная смета (бюджет) должна составляться ежемесячно, ежеквартально и по итогам года, а также на отопительный период.

На основе проведенной классификации целей управления издержками, автором предлагается использовать следующий перечень учетных задач в системе управления затратами коммунальных предприятий:

- формирование отчетности о затратах по утвержденным формам, в том числе бухгалтерского баланса (раздел «Запасы и затраты»), отчета о прибы-

лях и убытках, приложения к бухгалтерскому балансу по форме № 5, пояснительной записки;

- формирование информации о затратах на производство, передачу и потребление услуг для внешних пользователей, в том числе для органов статистики и для Федерального агентства по строительству и жилищно-коммунальному хозяйству;

- формирование данных о затратах для обоснования тарифов на услуги - для органов, осуществляющих регулирование тарифов;

- информационное обеспечение органов антимонопольного регулирования;

- формирование информационного массива для принятия стратегических и оперативных управленческих решений в рамках внешнего и внутреннего контура системы управления;

- информационное обеспечение аппарата управления предприятия для осуществления функции планирования и контроля.

4. Предложены рекомендации по совершенствованию состава и содержания системы натуральных показателей производства и реализации услуг коммунального теплоснабжения.

Отсутствие показателей, характеризующих качественные и договорные характеристики фактически потребленной, следовательно, подлежащей оплате потребителем теплоэнергии, не позволяет оценить реализуемую услугу и определить ее стоимость. Качество подаваемой тепловой энергии должно соответствовать требованиям, установленным государственными стандартами и иными обязательными правилами или предусмотренным договором теплоснабжения. Таким образом, если теплоэнергия поставлена с нарушением договорных условий, она будет являться отпущенной, но не может рассматриваться как объект реализации. Для решения данной проблемы автором *предлагается расширить ряд натуральных показателей*, характеризующих оказание услуги по производству и передаче теплоэнергии, добавив следующие: *избыточная теплоэнергия; теплоэнергия, переданная с нарушением качественных параметров; теплоэнергия, переданная с нарушением договорных параметров.*

В общем виде система натуральных показателей, характеризующих оказание услуги по производству и передаче теплоэнергии, примет следующий вид:

1. объём реализуемой тепловой энергии, предусмотренный договорами;
2. теплоэнергия произведенная;
3. расход теплоэнергии на собственные нужды;
4. произведенная теплоэнергии, отпущенная в сеть (2 – 3);
5. теплоэнергия, приобретенная у сторонних организаций;
6. теплоэнергия, отпущенная в сеть (4 + 5);
7. теплоэнергия, утраченная в процессе транспортировки;
8. отпущенная потребителям теплоэнергия (6 – 7);
9. «избыточная» теплоэнергия (если $8 > 1$, то $9 = 8 - 1$, иначе $9=0$);
10. полезно отпущенная теплоэнергия (8 – 9).
- 11.Справочно:
12. *теплоэнергия, переданная с нарушением качественных параметров (10 – переданная в соответствии с договорными характеристиками);*
13. *теплоэнергия, недополученная потребителями в соответствии с договорными условиями (если $8 < 1$, то $13 = 1 - 8$, иначе $13 = 0$).*

5. Разработаны методические рекомендации по классификации потерь, а также системы учета и оценки потерь ресурсов в процессах производства, передачи и потребления тепловой энергии.

Отсутствие в учете отражения факта потерь при производстве, реализации и потреблении тепловой энергии, не позволяет оценить масштабы и последствия непроизводственных фактов хозяйственной деятельности. Для решения данной проблемы нами предложены классификация потерь по стадиям оказания услуг и в разрезе стадий их экономическое содержание и направления в учете данных потерь в финансовом и управленческом учете.

Автором предложены варианты оценки потерь на различных стадиях оказания услуги по теплоснабжению потребителей:

- потери топлива на стадии производства тепла - фактической себестоимости запасов, отпускаемых в производство в соответствии с принятой в организации учетной политикой: по методу средней себестоимости или ФИФО (при учете запасов по учетной цене рекомендуем включать в расчет соответ-

ствующую долю отклонений, списываемую со счета 16 «Отклонения в стоимости запасов» в дебет счета 20 «Основное производство»);

- потери на стадии передачи - по переменным издержкам (стоимости топлива, воды на технологические цели, электроэнергии, сдельной заработной платы рабочих с отчислениями на социальное страхование), так как постоянные издержки прямого и косвенного характера останутся неизменными как при наличии, так и при отсутствии потерь (при условии, что объем реализованной услуги с учетом и без учета потерь будет находиться в пределах области релевантности);

- потери в процессе потребления (перетоп) - по полной себестоимости (путем умножения полной фактической себестоимости единицы отпущенной потребителю теплоэнергии на объем излишне реализованной услуги), так как при наличии должного учета натуральных показателей потребитель не будет производить оплату за излишне поставленную без его согласия теплоэнергию, а в основу расчета тарифов положена полная себестоимость реализованной услуги.

6. На основе обобщения опыта формирования внутренней отчетности предприятий коммунального комплекса разработаны методика формирования и формы управленческой отчетности для коммунального теплоснабжения.

В работе обоснованы предложения по разработке регламента составления управленческой отчетности, в котором предусматриваются содержание управленческой отчетности, порядок ее использования и информационная база составления различного рода отчетов.

Внутренняя управленческая отчетность необходима для определения ответственности фактических результатов деятельности организации ожидаемым или желаемым и выявления степени выполнения управленческих решений. В связи с этим предлагается четко формулировать цели деятельности организации, и поэтому, прежде всего, в управленческой отчетности отражаются те показатели, которые максимально могут выразить установленные конкретные цели организации.

В диссертации отмечается, что управленческая отчетность необходима для контроля выполнения поставленных целей. И эта информация в первую

очередь представляется руководителям высшего уровня. Информация, содержащаяся в предлагаемых нами отчетах в табл. 2, позволяет определить влияние различных факторов на результаты деятельности производственных участков, а также на результаты деятельности отдельных служб организации.

Таблица 2

Формы управленческой отчетности на предприятиях коммунального теплоснабжения

Наименование отчета	Содержание отчета	Периодичность представления	Ответственный за составление	Пользователи информации
Расчет выработки и полезного отпуска тепловой энергии	Информация о состоянии генерирующих мощностей, их загрузки	Ежедневно	Начальник цеха генерации тепловой энергии	Главный инженер, начальник ПТО
Расчет тепловых нагрузок потребителей тепла и расчет средних температур теплоносителя в тепловых сетях	Информация о состоянии тепловых сетей, выполнении плана по ремонту, реконструкции и промывке тепловых сетей	Ежедневно	Начальник теплосетей	Главный инженер, начальник ПТО
Отчет начальника цеха по ремонту технологического оборудования	Информация о состоянии техники и оборудования, объемах ремонта за период	Ежедневно	Главный механик	Начальник ПТО, главный инженер, директор предприятия
Сводный отчет продаж	Информация об объемах произведенной теплоты, поступлении денежных средств, сумм дебиторской и кредиторской задолженности с учетом отклонений за заданный период и с нарастающим итогом	Ежедневно	Финансово-аналитическая группа	Руководитель центра ответственности, начальник ПТО, директор предприятия, финансово-аналитическая группа
Отчет о фактических произведенных затратах	Информация об объемах произведенных затрат по элементам	Ежемесячно	Бухгалтерия	Руководитель центра ответственности, директор предприятия
Сводный отчет по фактически произведенным затратам и их отклонениям от плановых (нормативных)	Информация о фактических и плановых затратах, а также их отклонениях	Ежемесячно	Бухгалтерия	Руководитель центра ответственности, директор предприятия, финансово-аналитическая группа
Отчет о фактически произведенных затратах вспомогательных производств	Информация о фактически произведенных затратах вспомогательных производств	Ежемесячно	Бухгалтерия	Руководитель центра ответственности, директор предприятия
Отчет о фактических и нормативных затратах общехозяйственного назначения и затратах обслуживающих производств	Информация о фактических и плановых (нормативных) затратах общехозяйственного назначения, а также их отклонениях при оказании услуг	Ежемесячно	Бухгалтерия	Руководитель центра ответственности, директор предприятия, финансово-аналитическая группа

В этой связи необходимо отметить особую роль оперативного учета, используемого для составления управленческой отчетности, который существенным образом расширяет рамки информации об использовании производственных мощностей, загрузки оборудования, качества продукции, качества поступившего топлива.

В процессе исследования установлена необходимость формирования управленческой отчетности, исходя из допущений, которые могут быть установлены на будущие периоды, как по всей организации, так и по отдельным центрам ответственности. При этом такого рода допущения должны быть четко сформулированы, и в процессе функционирования организации необходимо непрерывное наблюдение за планами, при разработке которых использовались определенные допущения.

Такой подход к оценке выполнения управленческих решений позволяет осуществить контроль их обоснованности, а также корректировку допущений и планов.

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в следующих работах:

1. Сорокин М.А. Постановка управленческого учета на предприятиях коммунального комплекса / М.А. Сорокин // Российское предпринимательство. – 2007. – №9(1). – С. 40-44. – (0,2 п.л.)
2. Сорокин М.А. Особенности внедрения управленческого учета на предприятиях коммунального комплекса / М.А. Сорокин // Налоги, инвестиции, капитал. – Тюмень, 2007. – № 4-6 (52-54). – С.36-39. – (0,4 п.л.)
3. Сорокин М.А. Планирование (бюджетирование) как составная часть управленческого учета / М.А. Сорокин // Проблемы финансов и учета: ежеквартальный науч.-практ. журнал. – Томск, 2005. – Приложение №1.– №6 (12). – С.61-65. – (0,3 п.л.)
4. Сорокин М.А. Структура современного управленческого учета / М.А. Сорокин // Проблемы финансов и учета: ежеквартальный науч.-практ. журнал. – Томск, 2005. – № 1 (7). – С. 65-68. – (0,5 п.л.)

5. Сорокин М.А. Особенности внедрения управленческого учета на предприятиях коммунального теплоснабжения / М.А. Сорокин // Проблемы финансов и учета: ежеквартальный науч.-практ. журнал. – Томск, 2007. – Приложение № 1 (21). – С. 78-82. – (0,6 п.л.)

6. Сорокин М.А. Эффективный управленческий учет – залог успеха / М.А. Сорокин // Проблемы финансов и учета: ежеквартальный науч.-практ. журнал. – Томск, 2005. – №2 (8). – С. 41-44. – (0,3 п.л.)

7. Сорокин М.А. Постановка бюджетирования на предприятии / М.А. Сорокин // Проблемы финансов и учета: ежеквартальный науч.-практ. журнал. – Томск, 2006. – Приложение № 1 (13). – С. 97-100. – (0,3 п.л.)

102

Подписано к печати 03.10.08 Бумага офсетная.
Печать RISO. Формат 60x84/16. Усл. печ. л. 1,2.
Тираж 150 экз. Заказ № 110-1008
Центр ризографии и копирования. ИП Тисленко О.В.
Св-во №14.263 от 21.01.2002 г., пр. Ленина, 41, оф. № 7а.